

Master Administration des Entreprises



Thématique Pilotage de la performance
Marion Voisin Soulerot

Cas 1:

EXTRA COOK



- Toutes les filiales sont **bénéficiaires**. Bien que réalisant le **plus gros chiffre d'affaires** et la **meilleure marge brute**, **Maxane S.A. n'est pas celle qui obtient le meilleur résultat**.
- Les tailles des entités comparées étant différentes, l'analyse des **taux de profitabilité** apporte une information utile à notre démarche de comparaison.
- Armise S.A. obtient ainsi le taux de profitabilité le plus élevé, environ égal au double de celui de Romence S.A..
- Dans la mesure où **les chiffres des années antérieures ne sont pas donnés**, la comparaison n'est pas possible mais le commentaire de Régis laisse supposer que les résultats sont moins bons que par le passé.

Avantages

Répond à des exigences de normalisation et est établie en fonction de référentiels nationaux ou internationaux (PCG, normes IFRS...). Cette **conformité** aux règles comptables lui confère une certaine **objectivité** et **lisibilité**.

Elle permet aussi de faciliter la **comparaison** entre des entités juridiques ou des entreprises, d'où l'argument mentionné par Elisabeth.

Cette obligation d'établir les états financiers en référence aux normes comptables avec un cadre légal induit également les **activités d'audit** et de **certification des comptes** qui garantissent la **fiabilité de l'information**.

Inconvénients

Les états financiers sont établis en fonction d'un **périmètre d'analyse unique** qui correspond au **périmètre juridique**. Les états financiers sont présentés par entité juridique or **la structure juridique relève de la construction historique du groupe et pas vraiment de l'organisation actuelle**.

Les règles comptables ne sont **pas toujours les plus pertinentes d'un point de vue économique et managérial**. En particulier lorsque les comptes sont établis en fonction du PCG, la **prédominance du juridique sur l'économique** est encore plus forte qu'en appliquant les normes IFRS. Le passage à la comptabilité de gestion exige bien souvent des **retraitements pour éliminer certaines charges qualifiées de non incorporables et en ajouter qualifiées de supplétives**.

La comptabilité générale **ne permet pas d'identifier les leviers opérationnels** qui permettraient d'améliorer la situation financière d'une entreprise donnée.

- **Les trois lignes de produits sont bénéficiaires.**
- Si les **marges brutes** sont **importantes**, les frais généraux le sont également et la clé de répartition utilisée pénalise le produit « Collectivités » dont le **RCAI est le plus faible**.
- Le RCAI est principalement porté par le produit CHR et les **taux de profitabilité sont assez contrastés**.
- Bien que générant quasiment un tiers du chiffre d'affaires du groupe, la ligne « **Collectivités** » **dégage un taux de profitabilité très faible**. Le **taux de profitabilité de la ligne CHR est le plus élevé**.

Comptabilité financière vs comptabilité de gestion

- Les **états financiers** présentés en fonction du **découpage juridique** donnent **peu d'informations pour analyser la performance des lignes de produits** car les différentes filiales opèrent sur les différents marchés. C'est précisément la fonction de **la comptabilité de gestion que d'aider les managers à prendre des décisions relatives aux activités** (gestion de portefeuille, budgets...). La **comptabilité générale** est utile aux **banques** pour étudier la solvabilité des entreprises, à **l'Etat** pour calculer l'impôt ou encore aux **investisseurs** pour savoir dans quelle entreprise engager leurs ressources : elle est donc principalement **tournée vers l'extérieur**.
- La **comptabilité de gestion** est quant à elle **tournée vers l'intérieur** et doit **aider à la prise de décision** : quelle est la rentabilité de chaque ligne de produits ? Dois-je abandonner ou développer cette activité ? Est-il préférable d'externaliser ou bien d'intégrer cette activité ? Telles sont les questions auxquelles la comptabilité de gestion peut apporter des éléments de réponse.

Comptabilité financière vs comptabilité de gestion

- A ce stade, la **comptabilité de gestion** doit **permettre d'analyser la rentabilité des trois segments d'activité de l'entreprise**. Le calcul du RCAI est un calcul en coût complet qui inclut la totalité des charges. L'intérêt d'une telle méthode est de **fixer un prix qui couvre bien l'ensemble des charges**. Il s'agit aussi de **faire porter la responsabilité des dépenses d'encadrement du siège et des achats aux divisions opérationnelles du groupe**. Toutefois, en imputant les frais d'encadrement des divisions « Achat » et « Siège » au prorata du chiffre d'affaires, le système actuel introduit un **critère totalement arbitraire qui pénalise la division « Collectivités »**.

De la comptabilité de gestion au pilotage de la performance

- Le système de **comptabilité de gestion** proposé permet certes de **comparer les profitabilités des trois segments d'activité du groupe** mais **ne permet pas d'appréhender la performance des managers** à la tête de chacune des divisions comme le souligne Jean-Marc. En effet, les taux de profitabilité contrastés entre les divisions peuvent être liés à diverses causes. **L'intensité concurrentielle** peut tout d'abord être différente d'un marché à l'autre et justifier de marges plus ou moins grandes. **La structure des coûts** peut également être différente sans pour autant qu'un coût de production moins élevé traduise une meilleure performance du responsable de la division et devoir lui en attribuer le mérite.
- Enfin, il est préférable que le système d'évaluation de la performance des managers repose sur le **critère de contrôlabilité**. Ainsi, **chaque responsable de division devrait être évalué sur des éléments dont il a l'entière maîtrise**. Dans le cas présent, les frais d'encadrement du « Siège » ou de la division « Achats » ne sont pas contrôlables par les responsables des divisions opérationnelles.
- Le fait d'**évaluer les responsables de division sur l'atteinte des objectifs budgétaires** plutôt que sur le taux de profitabilité permettrait effectivement de mieux tenir compte de l'intensité concurrentielle par exemple ou du contexte plus ou moins favorable plus globalement. **La performance s'apparente alors à la notion d'efficacité en tant que capacité à atteindre des objectifs.**

- Lorsque l'on concentre l'analyse sur les éléments maîtrisables par la directrice de la division « Collectivités », **il apparaît que la contribution de la division est supérieure à celle qui avait été budgétée.**
- **L'écart global sur chiffre d'affaires est favorable. L'écart sur prix défavorable est largement compensé par l'écart sur volume** ce qui signifie que la **baisse des prix a eu effet très positif sur le dynamisme des ventes.**
- Dans le prolongement, si des écarts défavorables apparaissent, ils sont principalement dus au fait que la division a vendu plus de produits que prévu d'où des écarts sur coûts de production et d'installation défavorables mais aussi certainement sur salaires fixes des commerciaux pour s'adapter à l'augmentation des ventes. L'écart défavorable sur prix de la commission est dû au pourcentage de commission plus élevé que prévu. Cet élément a pu également contribué à augmenter la motivation des vendeurs et par là le niveau des ventes.

En conclusion, bien que le segment « Collectivités » dégage un faible taux de rentabilité global qui peut s'expliquer par différents facteurs présentés antérieurement, la responsable de la division opérationnelle semble quant à elle plutôt performante au regard de l'atteinte de ses objectifs.



- Jean-Marc adopte un comportement assez fréquent en pensant améliorer la situation de la division grâce à plus de rigueur et plus d'indicateurs. « On ne gère bien que ce que l'on mesure » aurait certainement pu affirmer Jean-Marc. Les **décisions prises** sont pourtant **inefficaces** pour améliorer durablement la situation de la division « Collectivités ».
 - Les mesures de classement des meilleurs et des moins bons éléments ont fortement **atteint le moral des équipes**.
 - La mise en place d'une incitation financière au dépôt de brevets a eu pour effet **d'augmenter le nombre de dépôts sans que le taux de commercialisation de ces innovations augmente**.
 - L'indicateur de suivi des délais d'expédition fait également l'objet de **stratégies de contournement par certains collaborateurs**. Ainsi, certains négocient avec le client des délais longs, quitte à détériorer la satisfaction de celui-ci, mais dans le seul but d'assurer une expédition conforme au délai ainsi fixé.
 - Enfin, on peut voir dans l'absence de réponse à certains clients une conséquence de la volonté de Jean-Marc d'imposer une réponse dans les 24h : en ne répondant pas ou en n'ouvrant pas le courrier, le collaborateur ne déclenche pas le chronomètre.

L'ensemble de ces comportements donne une illustration de la définition d'Anthony (1988) du contrôle de gestion qui présente celui-ci comme **le processus par lequel les managers orientent d'autres membres de l'organisation** : c'est bien le cas ici. Toutefois, le système mis en place génère des **comportements pervers** qui auraient pu être anticipés. La démarche qui consiste à instaurer des indicateurs de suivi des activités liés ensuite à des formes de rémunération n'est pas nécessairement à proscrire pour autant mais doit davantage reposer sur **une prise en compte de la stratégie à long terme de l'organisation et sur un consensus autour d'une vision partagée de la performance à chaque niveau.**



Contact :

Marion VOISIN SOULEROT

01.44.08.11.75

marion.soulerot@iae.pantheonsorbonne.fr